

**A. I. Nº** - 206891.0023/11-5  
**AUTUADO** - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA S. CARNEIRO, PAULO CESAR DA S. BRITO, JOAQUIM MAURICIO DA MOTTA LANDULFO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 21/06/2012

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0131-03/12**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 10/10/2011, refere-se à exigência de R\$1.137.110,06 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2007.

Consta, na descrição dos fatos, que foi efetuada a verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação pelo próprio remetente, que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado.

Também consta a informação de que a presente autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado, que o fez tanto em meio físico quanto em meio eletrônico, onde consta a discriminação dos custos de produção por código de produto. Em consonância com a Lei Complementar 87/96 e com os julgados, em especial a decisão do STJ, foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o somatório de matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra. Foram expurgadas as seguintes rubricas: depreciação e/ou amortização, manutenção, energia (elétrica, térmica, etc.), outros custos de produção.

O autuado apresentou impugnação (fls. 161 a 183), alegando que, sendo inexistente a transferência de propriedade quando uma mercadoria é deslocada de um estabelecimento a outro de um mesmo contribuinte, como ocorre no caso em tela, não há que se falar em incidência de ICMS, não ocorrendo o seu fato gerador; por conseguinte, não se fala, igualmente, em crédito em favor do fisco passível de execução. Diz que esta questão já foi pacificada pela Súmula 166 do STJ. e que o mencionado entendimento foi recentemente reiterado pelo STJ, em julgamento proferido sob a égide do art. 543-C, do CPC. Entende que, não tendo havido verdadeiras operações de mercancia a justificar a incidência do ICMS, não há que se falar em possibilidade das cobranças insertas no presente auto de infração, por isso, requer sua anulação. Alega que não deve prosperar o entendimento dos autuantes, assegurando que uma interpretação sistêmica da LC 87/96 com o CTN, partindo do princípio constitucional da não-cumulatividade e da regra do art. 146, III, “a”, da Carta, demonstra que não houve qualquer conduta irregular por parte da Defendente. Quanto a esta matéria, cita ensinamentos de Roque Antonio Carrazza e José

Eduardo Soares de Melo. Afirma que a principal discussão vertida no presente caso cinge-se em determinar se a regra do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, encerra uma lista fechada ou meramente exemplificativa de elementos integrantes do custo de produção, excluindo-se outros consagrados e reconhecidos pelas ciências contábeis. Diz que os autuantes entendem que a “lista” prevista no referido preceito normativo é taxativa, todavia, tal não é a inteligência fundada no ordenamento pátrio. Diz que a Constituição Federal, em seu art. 146, III, “a”, versa que caberá à lei complementar dispor sobre normas gerais em direito tributário e, em relação aos impostos, disciplinar sua base de cálculo. O mencionado comando constitucional deve ser interpretado sistematicamente com o princípio da não-cumulatividade, e suas restrições, também dispostas na Carta, de modo que se chega à conclusão, a par da teleologia integrada dos dois preceitos, que a LC deve dispor sobre a base de cálculo do ICMS, sem, contudo, se imiscuir em limitações às disposições constitucionais e, em especial, à não-cumulatividade, sob pena de subversão à ordem jurídica.

O defendente apresenta o seu entendimento em relação ao conceito de “custo de produção”, utilizado na definição da base de cálculo do ICMS, dizendo que este conceito deve ser retirado de campo próprio das ciências contábeis e do direito privado (comercial), não comportando restrição pela legislação tributária, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade e da própria teleologia da sistemática constitucionalmente infligida ao imposto em comento. Diz que a solução da presente contenda reside na fixação, a par das ciências contábeis e do direito privado (comercial), do conceito de “custo de produção”, o qual não pode ser alterado pela legislação tributária. Em seguida apresenta o conceito de “custos de produção” versado em normas específicas de contabilidade, em especial nos itens 8 e 11 da Norma de Procedimento Contábil (NPC) n. 02, do IBRACON, afirmando que em relação aos bens em estoque produzidos pela própria empresa, considera-se “custo de produção” o somatório de todos os gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris (como mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc), excluídos apenas e tão-somente aqueles cuja ocorrência seja imprevisível.

Diz que este é o entendimento mais abalizado da doutrina contabilista, consoante se afere da lição de Eliseu Martins, para quem “custos de produção” são “*os gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços destinados à venda*”, ou seja, “*os gastos realizados na produção antes de o bem estar pronto para a venda*”. (*Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1996, pp. 44 e 46). Sendo assim, entende que não há dúvidas de que os gastos com energia elétrica consumida no processo fabril, combustíveis para operação de maquinários, aluguéis e arrendamentos, depreciação e todos os outros glosados pelo auditor fiscal compõem o “custo de produção” e, por isso, integram o preço de transferência indicativo da base de cálculo do ICMS a ser creditado no processo de transferências interestaduais. Frisa que os custos de produção variam de acordo com o tipo de atividade exercida, cabendo ao contribuinte defini-la, a par da chamada “contabilidade dos custos e despesas”, cabendo ao Fisco, então, averiguar se dita metodologia foi regularmente aplicada à atividade empresarial desenvolvida; mas não lhe incumbe, d’outro turno, definir e restringir, aprioristicamente, quais os elementos que sempre serão considerados como custos de produção e os que não serão. Assegura que este entendimento é utilizado por alguns Fiscos para fins de determinação do preço de transferência de mercadorias, o que se verifica, por exemplo, a partir da Decisão Normativa CAT 05/05, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Argumenta que a energia elétrica, cujos gastos foram glosados pelos autuantes é considerada insumo para o setor industrial, gerando, por isso, crédito de ICMS (art. 33, II, “b”, da LC 87/96), mas não para o setor comercial, conforme decisão recente do Colendo STJ.

Em relação a este assunto, cita as conclusões de laudo técnico produzido em 22-11.2010, por empresa de consultoria especializada, nas instalações industriais do defendente, dizendo que se constatou que a energia elétrica consumida nas instalações da unidade fabril destinam-se às atividades industriais (produtivas). Transcreve o art. 33, inciso II, da referida Lei Complementar,

que trata do direito de aproveitamento de crédito de ICMS decorrente da energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, salientando que a extensão do custo de produção é definido por outras legislações tributárias, em especial pelo art. 290, do Decreto n. 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), que reproduziu.

Informa que em solução de consulta referente a créditos de PIS/COFINS não-cumulativos, a Receita Federal esclareceu – em entendimento perfeitamente aplicável à espécie – que despesas com aluguéis/arrendamentos de maquinários, veículos e equipamentos, e também aquelas relativas à manutenção de máquinas e equipamentos, são considerados custos de produção para fins tributários. Assegura que o mesmo se pode dizer em relação ao frete CIF, que fora glosado sob o argumento de que não encontra amparo na legislação tributária e porque é imprescindível, na cláusula CIF, a transferência de propriedade do bem, inexistente no caso de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

No que se refere à alegação de que para o frete CIF faz-se mister uma transferência de domínio, diz que este é outro equívoco da autuação. Transcreve o art. 13, § 1º, II, “b”, da LC n. 87/96, dizendo que se deve levar em conta, quando da determinação da base de cálculo ou geração de crédito de ICMS, é o fato de o transporte ser ou não efetuado/custeado pelo próprio remetente, que, *in casu*, confunde-se com a figura do destinatário, já que se está diante de estabelecimentos de um mesmo contribuinte. Ressalta que as cláusulas CIF e FOB não guardam relação direta e necessária com operação de compra e venda ou mercantis de qualquer sorte. Apenas designam a responsabilidade pelo custo do transporte e pela entrega da mercadoria: se CIF, a responsabilidade é do remetente ou por sua conta e ordem; se FOB, a responsabilidade é do destinatário, sendo indiferente se o bem que lhe será entregue tenha sido adquirido por compra e venda, ou seja, oriundo de uma doação. Afirma que independentemente de pactuado por cláusula CIF ou FOB, os fretes, desde que suportados pelo contribuinte, integram seus custos de produção para os fins do art. 13, § 4º, da LC 87/96, e é o que ocorre no caso em tela, em que remetente e destinatários são estabelecimentos de um mesmo contribuinte. Traz à colação uma solução de consulta relativa a dúvidas quanto ao crédito de PIS/COFINS não-cumulativos, em que a Receita Federal foi peremptória quanto à extensão do conceito de insumos – inequivocamente componentes dos custos de produção –, tratando, em especial, do frete.

Em relação à glosa dos créditos relativos à “manutenção, amortização e depreciação” alega que além de tais rubricas estarem albergadas pela interpretação extensiva e sistemática do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, a partir dos preceitos constitucionais e infraconstitucionais já mencionados, em especial do disposto no art. 290, do RIR/99, não se pode perder de mira que “acondicionamento” é padrão mais extenso que alberga todos os custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento de produtos, inclusive os relativos à mão-de-obra, tecnologia e pessoal. Afirma que o procedimento de apuração dos custos de produção levada a cabo pela empresa, para fins de determinação do preço de transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos para fins de determinação do ICMS devido e geração de créditos, ocorreu de modo perfeito e lícito, com amparo na legislação constitucional e infraconstitucional de regência, e que não restam dúvidas quanto à insubsistência do presente auto de infração.

O defendente também contesta a multa indicada no Auto de Infração, alegando que foram violados os Princípios do Não-Confisco, da Proporcionalidade e da Garantia Constitucional à Propriedade Privada. Diz que se trata de encargo que viola frontalmente princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal, e a multa deve guardar relação de razoabilidade e proporcionalidade com a violação da norma jurídica tributária. Sobre o tema, cita lições de Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra *Multas Tributárias* e diz que o Superior Tribunal de Justiça, no Processo 1998.010.00.50151-1, decidiu que “*não é confiscatória multa de 20%, inferior a percentual maior (30%) considerado razoável pelo STF (RE 81.550-MG, in RTJ 74/319)*”, sendo no mesmo sentido, o entendimento do Egrégio TRF da 5ª Região. Assim, o defendente pede que a referida multa seja afastada, ou reduzida a patamar razoável, não superior a 10% sobre o valor principal do tributo exigido.

Para comprovar as alegações defensivas, o defendente pugna pela produção das seguintes provas: a) prova pericial contábil, a fim de comprovar a regularidade das operações constatadas e de seus recolhimentos; b) prova pericial, a ser realizada no estabelecimento industrial da Defendente, a fim de averiguar a natureza e finalidade dos itens indevidamente excluídos, com consequente glosa de créditos, quer dizer, para se apurar se os mesmos compõem ou não, de fato, a atividade produtiva. Apresentou os quesitos, sem prejuízo de outros a serem deduzidos posteriormente.

Por fim, o defendente pede a improcedência do presente Auto de Infração, reiterando o pedido de redução da multa, e a produção de prova pericial contábil.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 265 a 313 dos autos. Nas considerações iniciais, dizem que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS, na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, se compreenda a controvérsia instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal. Para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal, dizem que é imprescindível analisar as diversas nuances que envolvem essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações. Comentam sobre o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i” e 146, inciso III, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal. Dizem que há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. E dessa forma atuou o legislador, conforme consta na LC nº. 87/96 e suas alterações (art. 13, § 4º, II), que reproduziram. Afirmam que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Em relação ao presente Auto de Infração, dizem que o procedimento fiscal consistiu na verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados (em outras unidades da federação) produzidos pelo próprio remetente que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado. Dizem que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados na própria lei. Reproduzem as informações constantes na descrição dos fatos do Auto de Infração, onde consta que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico quanto em meio eletrônico. Comentam sobre as alegações defensivas e dizem que o autuado formou a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a inclusão de todos os elementos de custo de produção. Citam as decisões de Câmaras e Juntas de Julgamento Fiscal do CONSEF sobre a matéria, registrando a existência de julgamentos de autuação realizada contra o próprio defendente.

Informam que, na realização da auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, apresentando o entendimento de que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo. Dizem que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal. Em relação ao frete dizem que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não se constata as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas). Esse valor (despesa com frete CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no multicitado art. 13, § 4º, inciso II da

Lei Complementar 87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Em seguida, transcrevem posicionamento da doutrina em relação ao tema em questão, inclusive, quanto à interpretação dos diversos dispositivos constitucionais relacionados à matéria em questão, salientando que as várias concepções teóricas existentes sobre o tema, levam ao mesmo ponto comum: que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Apresentam o entendimento de que há impropriedade na legislação do Estado de Minas Gerais, dizendo que na legislação daquele Estado (art. 43, § 2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS) encontra-se a figura da “mão-de-obra tecnológica” que corresponde aos custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e na os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros. Também entendem que há impropriedades na legislação do Estado de São Paulo, relativamente à Decisão Normativa CAT 5, de 15/06/2005, citando ensinamentos do Prof. Alexandre Freitas.

Os autuantes mencionam, ainda, a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Tribunais Superiores (STJ e STF) sobre a matéria objeto do presente lançamento, concluindo, nas considerações finais, que a questão debatida neste PAF consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação. Dizem que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “i” (para o ICMS)”, bem como no art. 146, III, “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96. Reafirmam que os gastos com os elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., podem e devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando ou possibilitando o subsequente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias. Que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais tratadas neste modesto trabalho. Por fim, pedem a procedência do presente Auto de Infração.

À fl. 316 dos autos esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência, para que os autuantes intimassem o autuado a esclarecer em que consiste a rubrica “OUTROS CUSTOS DE PRODUÇÃO”.

Em atendimento, o autuante Marcos Carneiro Paulo Brito prestou informação fiscal à fl. 318, dizendo que a informação prestada pelo defendente à fl. 176 não está de acordo com a verdade material, haja vista que após a intimação ao setor responsável por esclarecimentos dessa natureza, os autuantes obtiveram como resposta o documento que anexaram à fl. 321 dos autos, com a informação de que a rubrica outros custos é composta de perdas com matérias primas, aluguéis e arrendamentos, materiais (de consumo, expediente etc), seguros (de imóveis, veículos etc), utilidades (água, esgoto e gás), despesas com variáveis (brindes, comissões de vendas etc), impostos, taxas, contribuições e outras despesas operacionais (assinatura de jornais, comunicações, telefones etc). O autuante conclui afirmando que a mencionada rubrica não é parte integrante de matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, motivo da exclusão da referida rubrica na formação da base de cálculo legal.

O defendente foi intimado da informação fiscal e se manifestou à fl. 325 dos autos, alegando que a diligência fiscal não contraria os argumentos apresentados nas razões de defesa, haja vista que a impugnação vai de encontro ao não reconhecimento pelo fisco de diversas rubricas que se incluem no processo produtivo, para a glosa de créditos fiscais de ICMS.

## VOTO

O presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

De acordo com a descrição dos fatos, foi efetuado estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas neste Estado, ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, § 4º, Inciso II); período de

Em sua impugnação, o autuado comentou sobre o termo “custo da mercadoria produzida” constante do inciso II, § 4º, art. 13, da LC 87/96. Apresenta o entendimento de que o conceito de “custo de produção”, utilizado na definição da base de cálculo do ICMS, deve ser retirado de campo próprio das ciências contábeis e do direito privado (comercial), não comportando restrição pela legislação tributária, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade.

O defendente argumenta que a energia elétrica, cujos gastos foram glosados pelos autuantes é considerada insumo para o setor industrial, gerando, por isso, crédito de ICMS (art. 33, II, “b”, da LC 87/96), mas não para o setor comercial. Em relação ao frete CIF, diz que a transferência de propriedade do bem, inexistente no caso de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte. Ressalta que as cláusulas CIF e FOB não guardam relação direta e necessária com operação de compra e venda ou mercantis de qualquer sorte. Apenas designam a responsabilidade pelo custo do transporte e pela entrega da mercadoria.

Em relação à glosa dos créditos relativos à “manutenção, amortização e depreciação” alega que além de tais rubricas estarem albergadas pela interpretação extensiva e sistemática do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, não se pode perder de mira que “acondicionamento” é padrão mais extenso que alberga todos os custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento de produtos, inclusive os relativos à mão-de-obra, tecnologia e pessoal.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96:

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

*(...)*

*§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos industrializados, transferidos para filiais localizadas neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. Portanto, observo que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com

o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, ou seja, o custo da mercadoria produzida, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Vale ressaltar, que a autuação foi efetuada com base na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os itens do custo de produção. A partir desses dados, foi efetuado o expurgo das parcelas relativas aos seguintes itens: depreciação e/ou amortização, manutenção, energia (elétrica, térmica etc.), outros custos de produção, conforme descrição dos fatos, constante deste Auto de Infração. Foi elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” (fls. 14 a 28) e CD à fl. 10, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

Entendo que não assiste razão ao defendente quanto ao argumento de que se deve aplicar no presente processo o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo por meio da Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, haja vista que se trata de um ato normativo, considerado como norma complementar, nos termos do art. 100, inciso I do Código Tributário Nacional – CTN.

Como as normas complementares e a legislação tributária estadual devem estrita obediência às regras estabelecidas na Constituição Federal e à Lei Complementar (LC 87/96) e, considerando que são taxativos os elementos constitutivos da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, previstos na mencionada Lei Complementar, os Estados e o contribuinte não podem deixar de aplicar o que foi estabelecido na referida lei. Neste caso, a Decisão Normativa CAT-5, citada pelo defendente, não se aplica à situação em exame. Trata-se de norma infraconstitucional, e não se pode ignorar a Lei Complementar, alterando o seu conteúdo no sentido de flexibilizar a sua aplicação.

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96:

*Art. 17. A base de cálculo do imposto é:*

*§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é:*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*

Vale salientar, que no caso de o remetente destacar o ICMS em valor superior ao devido, o adquirente deve utilizar o imposto calculado corretamente, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legalmente estabelecido, conforme prevê o art. 93, § 5º, inciso II, e art. 97, VII do RICMS/97, vigente à época dos fatos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência para que os autuantes buscassem informações junto ao contribuinte no sentido de esclarecer em que consiste a rubrica “outros custos de produção”

Em atendimento, o autuante Marcos Carneiro Paulo Brito prestou informação fiscal à fl. 318, dizendo que a informação prestada pelo defendente à fl. 176 não está de acordo com a verdade material, haja vista que após a intimação ao setor responsável por esclarecimentos dessa natureza, os autuantes obtiveram como resposta o documento que anexaram à fl. 321 dos autos, com a informação de que a rubrica outros custos é composta de perdas com matérias primas, aluguéis e arrendamentos, materiais (de consumo, expediente etc), seguros (de imóveis, veículos etc), utilidades (água, esgoto e gás), despesas com variáveis (brindes, comissões de vendas etc),

impostos, taxas, contribuições e outras despesas operacionais (assinatura de jornais, comunicações, telefones etc). Portanto, considero sanadas as dúvidas existentes quanto à mencionada rubrica, com o documento à fl. 265 dos autos, concluindo que a rubrica “outros custos de produção” também não é parte integrante dos componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Ressalto que a matéria discutida neste Auto de Infração já foi objeto de algumas decisões deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0383-11/10, CJF Nº 0312-11/11, CJF Nº 0432-12/11 e CJF Nº 0436-12/11. Assim, tomo como parâmetro as decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nas quais foi apresentada a conclusão de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo remetente deve se restringir ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, não admitindo nenhum outro tipo de custo, diante da interpretação literal do referido dispositivo.

A título de exemplo, transcrevo parte do voto do Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco no Acórdão nº 0016-12/09:

*“Filio-me a linha de interpretação restritiva. Primeiro por considerar que as parcelas correspondentes ao custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, pela sua dimensão aberta, originária da ciência contábil, deve partir dos fins a que objetiva a lei do ICMS, que por ser tributo de competência estadual, tem a repartição da carga tributária, nas operações interestaduais, dividida entre os Estados produtores e Estados destinatários das mercadorias. Há que se privilegiar o aspecto teleológico da norma. Nessa linha de entendimento, em raciocínio analógico, observa-se que a fixação das alíquotas, nas operações interestaduais, são, em regra, de valor inferior às estabelecidas para as operações internas, considerando que a repartição do imposto deve aquinhoar o Estado de destino com a maior parcela. Nesse mesmo sentido, interpretamos que o conceito de custo de produção, para fins de transferência, deve ser restritivo, para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial. Por matérias-primas, os produtos diretamente incorporados ao produto final; por materiais secundários aqueles que participam diretamente do processo produtivo, como elemento indispensável, sem se agregar do produto final; por mão-obra, aquela afetada diretamente ao processo de produção; e, por material de acondicionamento tão-somente os itens utilizados na embalagem das mercadorias que saírem da área de produção. Ressalto que a energia elétrica, a depender do processo produtivo, poderá ser matéria-prima, a exemplo da eletrólise, ou material secundário, na condição de insumo indispensável à produção industrial, que enseja direito ao crédito fiscal. O conceito de custo de produção, no ICMS, portanto, deve estar alinhado a uma interpretação teleológica que demonstra a sua vinculação a razões de política tributária, conforme foi ressaltado na Decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 79452/RS.*

*Nessa mesma linha de inteligência, adotando-se a interpretação gramatical ou literal, se a vontade do legislador fosse a preconizada pelo recorrido, o texto da lei deveria se limitar, por exemplo, às expressões “custo das mercadorias produzidas” ou “custo de produção industrial”, sem descer a detalhes quanto aos componentes do custo, conforme fez a LC 87/96 e a norma estadual baiana. É de se concluir, portanto, seja através da interpretação teleológica, seja através da hermenêutica textual, que o conceito de custo industrial não pode admitir ampliação, sob pena, inclusive, de ferir o pacto federativo, cláusula pétrea da nossa Constituição, pois cada Estado fixaria na sua legislação o conceito de custo que lhe fosse mais conveniente e interessante para fins de aumentar a sua arrecadação tributária. Inaplicável, portanto ao Estado da Bahia o Parecer CAT 05/05, de São Paulo.*

*Com isso não quero dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Não é isso. No caso em exame, a legislação não altera*



*o conceito contábil. Apenas para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, estabelece uma base de cálculo própria, no Estado de origem, albergando tão-somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, devendo os outros componentes do custo industrial serem integrados nas operações subseqüentes, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas”.*

Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0023/11-5**, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.137.110,06**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de junho de 2012

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA